

Joanna Kogut

PODSTAWOWE ZAŁOŻENIA MSSF 1 – ZASTOSOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ PO RAZ PIERWSZY

1. Wstęp

27 sierpnia 2004 r. Sejm RP przyjął ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie [9], na mocy której w Polsce ma nastąpić wdrożenie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i skorzystanie z upoważnienia, nadanego krajom członkowskim, do rozszerzenia wykazu jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF. Przepisy ustawy wprowadzają:

a) obowiązek sporządzania, począwszy od roku obrotowego rozpoczynającego się w 2005 r., skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF przez:

- emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu oraz
- banki;

b) prawo do sporządzania, począwszy od roku obrotowego rozpoczynającego się w 2005 r., skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF przez:

- jednostki ubiegające się o dopuszczenie do publicznego obrotu lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz
- jednostki wchodzące w skład wieloszczeblowej grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF;

c) prawo sporządzania, począwszy od roku obrotowego rozpoczynającego się w 2005 r., jednostkowych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF przez:

- emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz
- jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca, mająca siedzibę w Polsce lub w innym kraju Europejskiego Obszaru

Gospodarczego, sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF.

W związku z tym jednostki, które są zobligowane lub mają prawo do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF, czeka trudny proces implementacji. Zdecydowanie szerszy zakres ujawnień w sprawozdaniu MSSF, odmienny od tych przewidzianych ustawą o rachunkowości, pociąga za sobą konieczność podjęcia szeregu działań przez te jednostki. Przede wszystkim muszą one szczegółowo zapoznać się z nowymi zasadami określonymi w MSSF nr 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”, który jest niezbędny, aby od 1 stycznia 2005 r. stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Sprawozdawczości Finansowej [6, s. 49].

Zgodnie z MSSF 1, jednostka stosująca Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej MSSF/MSR¹ po raz pierwszy musi przestrzegać każdego MSR i MSSF oraz wszystkich interpretacji obowiązujących w chwili pierwszego zastosowania. W związku z tym MSSF 1 wymaga stosowania z mocą wsteczną w większości obszarów rachunkowości. Jednakże MSSF 1 przyznaje ograniczone wyłączenia z tego wymogu w szczególnych obszarach z przyczyn praktycznych lub jeżeli koszty przestrzegania najprawdopodobniej będą wyższe niż korzyści czerpane przez użytkowników sprawozdań finansowych.

W myśl Rozporządzenia Komisji (WE) nr 707/2004 z 6 kwietnia 2004 r. MSSF 1 ma umożliwić osiągnięcie porównywalności w czasie, zarówno w ramach sprawozdania finansowego jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy, jak i pomiędzy sprawozdaniami finansowymi jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy z danym dniem, ponieważ zarówno bieżące, jak i komparatywne dane oparte są na tym samym zestawie standardów istniejących w chwili pierwszego zastosowania MSR.

2. Zakres stosowania MSSF 1

Standard MSSF 1 powinny stosować jednostki, które po raz pierwszy decydują się na sporządzanie swoich sprawozdań finansowych na podstawie MSR/MSSF. Jednostka przechodząca na regulacje MSR/MSSF powinna zastosować MSSF 1 do swojego pierwszego sprawozdania finansowego zarówno rocznego, jak i śródrocznego – sporządzanego na podstawie MSR nr 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”.

Pierwszym sprawozdaniem finansowym zgodnym z MSSF jest pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, w którym jednostka przyjmuje MSSF. W sprawozdaniu tym powinna znaleźć się jednoznaczna i bezwarunkowa deklaracja zgodności

¹ Określenie MSR/MSSF oznacza, że jeśli sprawozdanie finansowe jest zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, tzn. że jest zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR) oraz z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

z wszystkimi MSR/MSSF. Oznacza to, że standard MSSF 1 należy zastosować, jeżeli na przykład jednostka przygotowała swoje dotychczasowe sprawozdanie finansowe:

- na podstawie wymogów krajowych niezgodnych z MSSF,
- na podstawie MSSF pod każdym względem, lecz z pominięciem deklaracji zgodności ze standardami,
- w którym zawarła oświadczenie dotyczące zgodności, lecz tylko z niektórymi wybranymi standardami,
- według krajowych regulacji niezgodnych z rozwiązaniami MSSF, wykorzystując jednak niektóre indywidualne zapisy wybranych MSSF do zagadnień o nieuregulowanym charakterze,
- według regulacji krajowych, z uzgodnieniem niektórych kwot z kwotami ustalonymi zgodnie z MSSF,
- zgodnie z MSSF, ale tylko dla potrzeb wewnętrznych jednostki, bez udostępniania go właścicielom i innym użytkownikom zewnętrznym,
- na podstawie MSSF dla potrzeb konsolidacji, ale bez przygotowania kompletnego zestawu sprawozdań finansowych według definicji określonej w MSR nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”,
- jednak nie zostało ono opublikowane.

Standard MSSF 1 nie ma zastosowania, gdy jednostka gospodarcza dotychczas sporządzała i publikowała sprawozdanie na podstawie MSSF, składając jednocześnie deklarację o pełnej zgodności ze standardami. Sytuacja taka ma miejsce, gdy:

- jednostka zaprzestała przedstawiania sprawozdań finansowych zgodnie z wymogami krajowymi, przy czym dotychczasowe sprawozdania przedstawiała na podstawie MSSF, wskazując na ich zgodność z tymi standardami,
- jednostka przedstawiła sprawozdanie finansowe w roku poprzednim zgodnie z regulacjami krajowymi, jednak zawierało ono wyraźną i nie opatrzoną zastrzeżeniem deklarację zgodności z MSSF,
- sprawozdanie finansowe w roku poprzednim zawierało klauzulę zgodności z MSSF, nawet jeżeli rewidenci zakwalifikowali swoje sprawozdanie z kontroli na podstawie tego sprawozdania finansowego.

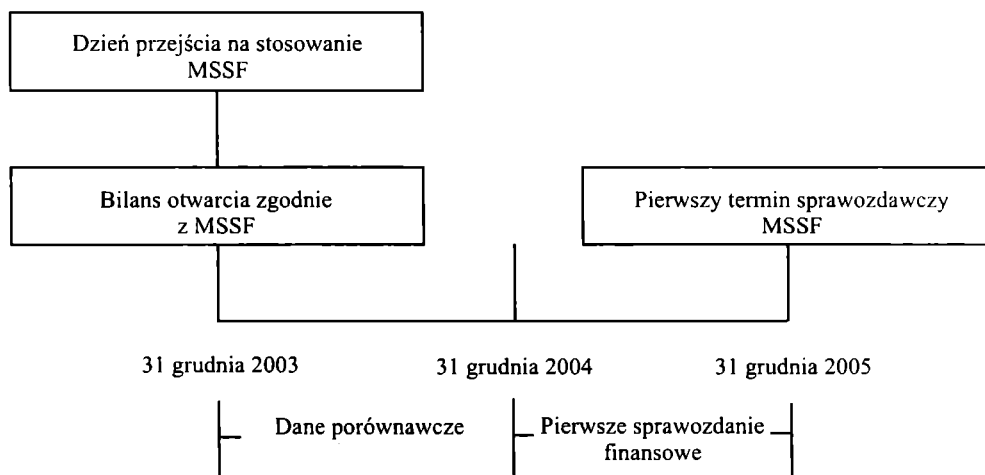
Ponadto MSSF 1 nie ma zastosowania do zmian w zasadach rachunkowości wprowadzonych przez jednostkę, która już stosuje MSSF. Zmiany takie podlegają regulacjom MSR 8 „Zys netto lub strata na okres, podstawowe błędy oraz zmiany w zasadach rachunkowości”; oraz szczególnym wymaganiom przejściowym w innych MSSF.

3. Podstawowe założenia standardu

Standard MSSF 1 nakłada na jednostki stosujące MSSF wiele wymagań, które muszą zostać spełnione przy sporządzaniu sprawozdania w pełni zgodnego z wymogami MSSF.

Podmioty te powinny przede wszystkim zdefiniować dwie kluczowe daty:

- datę (dzień) raportowania – jest to dzień bilansowy, na który zostaną sporządzone pierwsze sprawozdania według MSSF. Dla większości podmiotów będzie to dzień 31 grudnia 2005 r., gdyż pierwsze sprawozdania finansowe zostaną sporządzone za 2005 r.,
- datę (dzień) przejścia – jest to dzień bilansowy rozpoczynający pierwszy z prezentowanych w sprawozdaniach MSSF okresów. Dla podmiotów, których datą raportowania jest 31 grudnia 2005 r., będzie to 1 stycznia 2004 r. (przy założeniu, że spółka prezentuje jeden okres porównawczy).



Rys. 1. Terminy sprawozdawczości finansowej zgodnie z MSSF 1

Źródło: [6].

Kolejnym krokiem po zdefiniowaniu dat kluczowych jest przygotowanie bilansu otwarcia z datą przejścia na MSSF. Bilans ten jest punktem wyjścia do prowadzenia rachunkowości zgodnie z MSSF i nie musi być przedstawiony w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF. W bilansie otwarcia jednostka powinna zastosować takie same zasady rachunkowości jak we wszystkich kolejnych okresach, za które prezentuje dane sprawozdawcze i sporządza sprawozdania finansowe. Zasady te powinny być zgodne z każdym MSSF obowiązującym na dzień sprawozdawczy. Sporządzając bilans otwarcia, jednostka zobligowana jest do (tab. 1):

- ujęcia wszystkich aktywów i pasywów wymaganych przez MSSF,
- usunięcia aktywów lub pasywów, które nie spełniają definicji MSSF,
- przeklasyfikowania składników aktywów, pasywów lub kapitałów, ujętych zgodnie z poprzednimi zasadami rachunkowości, na właściwe pozycje przewidziane dla nich w MSSF,
- zastosowania przy wycenie wszystkich pozycji aktywów i pasywów wymogów MSSF.

Tabela 1. Co wynika ze sporządzenia bilansu otwarcia zgodnego z MSSF?

Wymóg księgowy	Konsekwencje zastosowania MSSF
Ujęcie aktywów i zobowiązań wymaganych przez MSSF	Wiele spółek będzie musiało ująć nowe aktywa i zobowiązania, w tym: – programy emerytalne określonych świadczeń, – podatek odroczony, – aktywa i zobowiązania wynikające z umów leasingu finansowego, – rezerwy, gdy istnieje prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie, – pochodne instrumenty finansowe, – nabyte wartości niematerialne, – płatności związane z akcjami (MSSF 2)
Zaprzestanie ujmowania aktywów i zobowiązań, na których ujęcie nie zezwalają MSSF	Konieczne będzie zaprzestanie ujmowania niektórych aktywów i zobowiązań wykazywanych przez spółkę zgodnie z dotychczas stosowanymi zasadami rachunkowości, w tym: – rezerw, gdy nie występuje prawne lub zwyczajowe oczekiwane zobowiązanie, – rezerw ogólnych, – wytworzonych we własnym zakresie wartości niematerialnych. – aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy ich realizacja nie jest prawdopodobna
Klasyfikacja wszystkich aktywów i zobowiązań zgodnie z MSSF	Aktywa i zobowiązania, które mogą zostać przeklasyfikowane, obejmują: – inwestycje zgodnie z MSR 39*, – pewne instrumenty finansowe dotychczas zaliczane do kapitałowych i wykazywane w kapitale własnym*, – wszelkie aktywa i zobowiązania dotychczas wykazywane w kwocie netto, jeżeli nie spełniają określonych w MSSF kryteriów kompensowania, – aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży (MSSF 5)
Wycena wszystkich aktywów i zobowiązań zgodnie z MSSF	Aktywa i zobowiązania, których wycena może ulec zmianie obejmują: – należności (MSR 18), – zobowiązania z tytułu świadczeń pracowniczych (MSR 19). – odroczony podatek dochodowy (MSR 12), – instrumenty finansowe (MSR 39)*, – rezerwy (MSR 37), – utratę wartości przez środki trwałe i wartości niematerialne i prawne (MSR 36), – aktywa przeznaczone do zbycia (MSSF 5), – płatności związane z akcjami (MSSF 2)

* Jednostka, która przyjmuje MSSF przed 1 stycznia 2006 r., korzystając z opcjonalnego wyłączenia, może rozpocząć stosowanie MSR 32 i MSR 39 od 1 stycznia 2005 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6].

Zmiana zasad rachunkowości z rozwiązań dotychczas stosowanych na zasady MSSF może skutkować powstaniem różnic w wartościach poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego, będących skutkiem przeszłych zdarzeń lub transakcji. Zgodnie z zaleceniami MSSF korekty te powinny zostać bezpośrednio ujęte w zyskach z lat ubiegłych lub – jeżeli jest to właściwe – w innej pozycji kapitału własnego.

4. Wyjątki fakultatywne i obligatoryjne standardu

Od powyższych reguł związanych z ujęciem i wyceną pozycji sprawozdawczych MSSF 1 przewiduje również możliwość zastosowania wyjątków. Wyjątki te można podzielić na dwie grupy:

1) wyjątki fakultatywne, wskazujące na możliwe odstępstwa od wymagań określonych MSSF (tab. 2), oraz

2) wyjątki obligatoryjne, zabraniające stosowania niektórych regulacji MSSF w sposób retrospektywny, tzn. z mocą wstecz.

Do wyłączeń obligatoryjnych, zabraniających stosowania z mocą wsteczną niektórych aspektów MSSF, należą:

- a) zaprzestanie ujmowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych,
- b) rachunkowość transakcji zabezpieczających,
- c) prognozy (oszacowania).

Tabela 2. Wyjątki fakultatywne MSSF 1

Rodzaj wyłączenia	Charakterystyka
Połączenia jednostek gospodarczych	Jednostka stosująca standardy po raz pierwszy może nie stosować MSR 22 „Połączenia jednostek gospodarczych” retrospektywnie do połączeń jednostek, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSR/MSSF. Jeżeli jednak jednostka decyduje się na zastosowanie przepisów MSR 22 do połączenia sprzed dnia przejścia na MSSF, powinna zastosować przewidziane przepisy dla wszystkich późniejszych połączeń do dnia, na który sporządzany jest bilans otwarcia. Wykorzystanie zaś możliwości rezygnacji z zastosowania MSR 22 wymaga od jednostek wielu dodatkowych procedur zgodnych określonych w standardzie
Wartość godziwa lub aktualizacja wyceny jako koszt uznany	Jednostka może wycenić składnik rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnych (według modelu ceny nabycia MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”) oraz wartości niematerialne i prawne (spełniające kryteria ujmowania i wyceny z MSR 38 „Wartości niematerialne i prawne”) według wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF oraz używać tej wartości godziwej jako kosztu uznanego na ten dzień. Jednostka nie może użyć tych opcji dla pozostałych aktywów i pasywów
Świadczenia pracownicze	MSR 19 „Świadczenia pracownicze” pozwala jednostce na rozłożenie w czasie niektórych aktuarialnych zysków i strat. Stosowanie tego podejścia z mocą wsteczną wymaga od jednostki podziału zakumulowanych aktuarialnych zysków i strat od powstania planu aż do daty przejścia na MSSF na część ujętą i nieujętą. Jednakże jednostka stosująca standardy po raz pierwszy może ująć wszystkie zakumulowane aktuarialne zyski i straty na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka stosująca standardy po raz pierwszy używa tej opcji, stosuje ją do wszystkich planów

Zbiorcze różnice kursowe	Zgodnie z MSR 21 „Skutki zmian w kursie wymiany walut”, jednostka powinna klasyfikować niektóre różnice z tytułu przeliczania jako osobny składnik kapitału własnego oraz przy zakończeniu operacji zagranicznej przekazywać zbiorcze różnice z tytułu przeliczania walut za tę operację do rachunku zysków i strat jako część zysku lub straty z tej operacji. Jednakże jednostka stosująca standardy po raz pierwszy nie musi przestrzegać wszystkich wymagań dla zbiorczych różnic z tytułu przeliczania walut istniejących z dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka stosująca standardy po raz pierwszy używa tego wyłączenia, to zbiorcze różnice z tytułu przeliczania walut dla wszystkich operacji zagranicznych uważa się za mające wartość zerową z dniem przejścia na MSSF, a zyski lub straty z późniejszego zakończenia każdej operacji zagranicznej nie obejmują różnic z tytułu przeliczania walut powstałych przed dniem przejścia na MSSF, a obejmują jedynie późniejsze różnice z tego tytułu
Złożone instrumenty finansowe	MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnienie i prezentacja” przewiduje, aby jednostka dokonała podzielenia złożonych instrumentów finansowych na osobne składniki pasywów i kapitału własnego. Jeżeli składnik pasywów nie jest już należny, stosowanie MSR 32 z mocą wsteczną oznacza oddzielenie dwóch składników kapitału własnego. Pierwsza część obejmuje zyski z lat ubiegłych i stanowi zakumulowane odsetki narosłe na składniku pasywów. Druga część stanowi pierwotny składnik kapitału własnego. Jednakże jednostka stosująca standardy po raz pierwszy nie musi oddzielać tych dwóch części, jeżeli składnik pasywów nie jest już należny z dniem przejścia na MSSF
Aktywa i pasywa jednostek zależnych, powiązanych oraz wspólnych przedsiębiorstw	Jeżeli podmiot zależny przyjmuje standard po raz pierwszy później niż firma-matka, podmiot zależny, w osobnym sprawozdaniu finansowym, dokonuje wyceny swoich aktywów i pasywów: • na poziomie wartości bilansowych, które zostałyby ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym na dzień przejścia firmy-matki na MSSF 1, • na poziomie wartości bilansowych wymaganych przez inne standardy MSSF, zgodnie z dniem przejścia podmiotu zależnego na MSSF. Podobna opcja dostępna jest dla podmiotu powiązanego lub wspólnego przedsiębiorstwa przyjmującego standardy po raz pierwszy, później niż jednostka dominująca lub sprawująca wspólną kontrolę. W sytuacji gdy jednostka przyjmuje standard po raz pierwszy, później niż jej podmiot zależny (bądź podmiot powiązany albo wspólne przedsiębiorstwo), wtedy jednostka, w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, dokonuje wyceny aktywów i pasywów podmiotu zależnego (bądź podmiotu powiązanego lub wspólnego przedsiębiorstwa) w tych samych wartościach bilansowych co w osobnym sprawozdaniu finansowym podmiotu zależnego (bądź podmiotu powiązanego lub wspólnego przedsiębiorstwa), z uwzględnieniem procedur konsolidacyjnych, wyceny w metodzie praw własności oraz przeszacowań w przypadku połączenia jednostek. Podobnie, jeżeli firma-matka przyjmuje standard po raz pierwszy dla swojego odrębnego sprawozdania finansowego wcześniej niż dla swojego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, dokonuje wyceny swoich aktywów i pasywów w tych samych kwotach w obu sprawozdaniach, z wyjątkiem korekt konsolidacyjnych

Zaprzestanie ujmowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

Jednostka stosująca standardy po raz pierwszy powinna stosować wymagania dotyczące zaprzestania ujmowania aktywów i zobowiązań finansowych od dnia wejścia w życie MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”. Tak więc jeżeli jednostka stosująca standardy po raz pierwszy zaprzestaje ujmowania aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, zgodnie z poprzednio stosowanymi przepisami rachunkowości w roku budżetowym rozpoczynającym się przed 1 stycznia 2004 r., nie ujmuje tych aktywów i pasywów zgodnie z MSSF (chyba że kwalifikują się do ujęcia w wyniku późniejszej transakcji lub zdarzenia). Jednakże jednostka stosująca standardy po raz pierwszy:

- ujmuje wszystkie instrumenty pochodne i inne udziały wynikające z zaprzestania ujmowania, pozostałe po rezygnacji z ujęcia transakcji i nadal istniejące w dniu przejścia na MSSF,
- konsoliduje wszystkie jednostki specjalnego przeznaczenia pozostające pod jego kontrolą z dniem przejścia na MSSF, nawet jeżeli jednostki te istniały przed dniem przejścia na MSSF lub mają aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe, których nie ujęto zgodnie z poprzednio stosowanymi przepisami rachunkowości.

Rachunkowość transakcji zabezpieczających

Zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”, z dniem przejścia na MSSF jednostka powinna wycenić wszystkie pochodne na podstawie wartości godziwej oraz zlikwidować wszystkie odroczone straty i zyski powstałe na pochodnych. Natomiast w swoim bilansie otwarcia MSSF jednostka nie powinna wykazać żadnych powiązań zabezpieczających, które nie kwalifikują ich do rachunkowości transakcji zabezpieczających zgodnie z MSR 39.

Jednakże, jeżeli jednostka wyznaczyła pozycję netto jako pozycję zabezpieczaną zgodnie z poprzednio stosowanymi przepisami rachunkowości, może wyznaczyć pozycję jednostkową w ramach tej pozycji netto jako pozycję zabezpieczaną zgodnie z MSSF, pod warunkiem że uczyni to nie później niż z dniem przejścia na MSSF.

Prognozy (oszacowania)

Prognozy dokonane przez jednostkę, na podstawie standardów MSSF na dzień przejścia na MSR/MSSF, powinny być spójne z prognozami dokonanymi na ten sam dzień zgodnie z poprzednio stosowanymi przepisami rachunkowości (po korekcie odzwierciedlającej różnice w zasadach rachunkowości), chyba że obiektywne dowody wskazują na istnienie błędu. Informacje uzyskane po dniu przejścia na MSSF nie mogą mieć wpływu na oszacowania dokonywane na ten dzień (chyba, że wskazują na ewidentne błędy w tych oszacowaniach lub są związane ze zmianami w polityce rachunkowości). W takiej sytuacji stosuje się do nich regulacje MSR 10 „Zdarzenia po dniu bilansowym”. Informacje oddziałujące na oszacowania będą miały wpływ na wynik finansowy w okresie rozpoczynającym się od bilansu otwarcia MSR/MSSF.

5. Informacje porównawcze i wyjaśnienia

Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe na podstawie MSSF po raz pierwszy powinny zapewnić porównywalność danych, co oznacza, że w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF jednostka powinna przedstawić informacje dotyczące przynajmniej jednego poprzedniego okresu sprawozdawczego.

Ponadto jednostka powinna ujawnić, w jaki sposób przejście z poprzednio stosowanych zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na jej pozycje finansową, wyniki finansowe i przepływy środków pieniężnych.

Wymaga to realizacji następujących czynności:

- dokonania uzgodnienia kapitału własnego, zgłoszonego zgodnie z poprzednio stosowanymi zasadami, z kapitałem zgłoszonym zgodnie z MSSF na dzień przejścia na MSSF oraz na koniec ostatniego okresu przedstawionego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z poprzednio stosowanymi zasadami rachunkowości,
- dokonania uzgodnienia pozycji rachunku zysków i strat sporządzonego na podstawie poprzednich regulacji rachunkowości oraz MSSF,
- określenia wpływu zastosowania wyceny środków trwałych, wartości niematerialnych prawnych oraz nieruchomości inwestycyjnych według wartości godziwej na wartości bilansowe ustalone według poprzednich regulacji rachunkowości.

Wymagane uzgodnienia powinny być na tyle szczegółowe, aby użytkownicy mogli zrozumieć istotne korekty bilansu oraz rachunku zysków i strat. Jeżeli jednostka przedstawiła rachunek przepływów pieniężnych zgodnie z poprzednio stosowanymi przepisami rachunkowości, powinna również wyjaśnić istotne korekty do rachunku przepływów pieniężnych.

6. MSSF 1 a przygotowania jednostek do powszechnego stosowania MSSF od 2005 r.

MSSF 1 ma szczególne znaczenie w kontekście przygotowań do powszechnego stosowania MSR/MSSF od 2005 r. przez ponad 7000 europejskich spółek publicznych w związku ze strategią Unii Europejskiej w zakresie rachunkowości [4].

Badania przeprowadzone przez PriceWaterhouseCoopers w okresie od 24 marca do 10 maja 2004 r. i opublikowane w opracowaniu „2005 – Przygotowani czy jeszcze nie?” [11] pozwoliły na uzyskanie odpowiedzi na temat stanu przygotowania polskich spółek publicznych do przejścia na stosowanie MSSF oraz poznanie opinii i oczekiwań z tym związanych. W badaniu wzięło udział 102 polskich menedżerów zarządzających finansami spółek giełdowych oraz spółek planujących debiut giełdowy. Wyniki przeprowadzonych badań przedstawia tab. 3.

Tabela 3. Wyniki badań na temat przygotowania spółek do przejścia na MSSF

Zadane pytanie	Otrzymane odpowiedzi
Czy wiedzą Państwo o przepisach nakładających na spółki giełdowe UE wymóg publikowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych wg MSSF od 2005?	tak – 99% nie – 1%
Czy publikują Państwo uzgodnienia sprawozdań według krajowych standardów rachunkowości do MSSF?	tak – 17% tak, opisowo w wymaganym zakresie – 40% nie – 43%
Jak Państwo oceniają swoją osobistą znajomość MSSF?	doskonale – 4% mam praktyczną znajomość – 46% znam parę szczegółów – 30% niewiele wiem o wymogach MSSF – 19% nie znam żadnych wymogów MSSF – 1%
Czy zaznajomili się Państwo z MSSF 1?	tak – 46% nie – 54%
Czy uważają Państwo, że konwersja skonsolidowanego sprawozdania grupy kapitałowej na MSSF będzie miała znaczący wpływ na sposób postrzegania wyników spółki?	tak – 16% nie – 74% nie wiem – 10%
Czy należy znieść polskie standardy rachunkowości i zastąpić je MSSF?	tak – 44% nie – 41% nie mam zdania – 15%
Czy Państwa spółka będzie w stanie przejść na MSSF do 2005 r.?	zdecydowanie tak – 56% tak – 32% nie – 3% nie mam zdania – 9%
Kiedy Państwa spółka zacznie planować proces konwersji na MSSF, by zdążyć przed terminem?	jesteśmy gotowi – 3% planowanie już się zaczęło – 48% planowanie zacznie się w pierwszej połowie 2004 r. – 27% planowanie zacznie się w drugiej połowie 2004 r. – 18% nie wiem – 4%
Czy wprowadzenie MSSF byłoby korzystne dla Państwa spółki?	tak – 38% nie – 16% nie mam zdania – 46%
Gdyby przepisy polskie pozwoliły, czy spółka Państwa przeszłaby na MSSF i zaprzestała sprawozdawczości według ustawy o rachunkowości?	tak – 66% nie – 15% nie wiem – 19%

Źródło: opracowanie własne na podstawie [11].

Przeprowadzenie ogólnej oceny skutków jest pierwszym istotnym krokiem na drodze do przejścia na MSSF i pozwala zarządowi na przyjęcie właściwej strategii w zakresie informowania interesariuszy. Wyzwaniem dla spółek jest unikanie zaskakujących zmian w trakcie składania sprawozdań zgodnych z MSSF po raz pierwszy, tak aby ograniczyć ryzyko negatywnej reakcji rynku. Informowanie rynku nie zaczyna się bowiem od ogłoszenia rocznego sprawozdania finansowego

za rok 2005, spółki już wcześniej powinny prowadzić dialog z inwestorami, aby ułatwić im zrozumienie prawdopodobnego wpływu MSSF.

Przeprowadzone badania wykazują, że wśród polskich spółek zmniejszyło się – w stosunku do roku 2003 – jednoznaczne poparcie dla przyjęcia MSSF jako obowiązujących zasad rachunkowości, ale wszystkie ankietowane spółki zgodnie twierdziły, że zmiany są oczekiwane i niezbędne. Odpowiedzi twierdzącej na pytanie, czy instytucja odpowiedzialna za ustanawianie polskich przepisów rachunkowości powinna zmienić krajowe standardy w taki sposób, aby były one zbieżne z MSSF, udzieliło 80% respondentów.

Ankietowane polskie spółki uważają, że konwersja to proces stosunkowo krótkotrwały – niemal połowa zakłada, że konwersja potrwa krócej niż pół roku, a łącznie 3/4 spółek sądzi, że na konwersję potrzebuje nie dłużej niż rok. Przekonanie to jest bardzo optymistyczne, jeśli się weźmie pod uwagę, że 64% ankietowanych spółek nie przeprowadziło jeszcze oceny wpływu wprowadzenia MSSF. Również podczas badania w roku 2003 prawie 2/3 ankietowanych firm informowało, że nie przeprowadziło jeszcze szczegółowych analiz zmian, co oznacza, że przygotowania praktycznie nie posunęły się do przodu w stosunku do poprzedniego roku.

Ponadto respondenci w większości nie wyrażali dużego zaniepokojenia koniecznością dostosowania się do nowych wymogów – 74% z nich nie uważa, że konwersja znacznie wpłynie na ich relacje z inwestorami i analitykami. Wynika to z przekonania, że polska ustawa o rachunkowości w dużym stopniu dostosowuje przepisy do wymogów MSSF.

Zdaniem większości analizowanych spółek, wprowadzenie MSSF jest korzystne, bo jest powiązane z kwestią porównywalności i równej miary standardów biznesu. Daje to możliwość ujednolicenia i uproszczenia sprawozdawczości w skali firmy, ale pod warunkiem, że wszystkie podmioty regulacyjne wymagałyby sprawozdawczości zgodnej z MSSF.

7. Podsumowanie

Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy stawia przed polskimi jednostkami gospodarczymi nowe wyzwania. Jednostki gospodarcze będą musiały sformułować aktualne zasady rachunkowości, oparte na wiedzy o nowych zasadach, i dostosować do nich plany kont. Zmiany te będą się wiązać również z dostosowaniem systemów informatycznych. Przeobrażaniu będą musiały ulec także systemy budżetowania i prognozowania, uwzględniające nowe zasady wyceny składników.

Jednak zdaniem Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, zapisy zawarte w MSSF 1 i ich zastosowanie powinny dostarczyć użytkownikom wysokiej jakości przejrzystej i porównywalnej informacji, niestety przy poniesieniu nieuniknionych kosztów przejścia na stosowanie MSSF.

Natomiast ocena przygotowań i stosowania MSSF w praktyce nastąpi niebawem, gdyż to już za I kwartał 2005 r. spółki giełdowe musiały opublikować pierwszy skonsolidowany raport kwartalny sporządzony zgodnie z MSSF.

Literatura

- [1] Frędzel M., Turzyński M., *Zastosowanie MSR jako podstawy sprawozdawczości finansowej*, „Rachunkowość Finansowa i Audyt” 2004 nr 6.
- [2] *IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, International Accounting Standards Board, London 2003.
- [3] Ignatowski R., *Zmiany w MSR i Dyrektywach Unii oraz ich wpływ na rozwiązania krajowe*, Zeszyty teoretyczne rachunkowości Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych Polsce, Warszawa 2004, t. 18 (74).
- [4] Jarugowa A., *Nowa strategia Unii Europejskiej w zakresie rachunkowości*, „Rachunkowość” 2000 nr 10.
- [5] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Ernest & Young Audit Sp. z o.o., 2004.
- [6] *MSSF 1 – Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*, PriceWaterhouseCoopers, 2005.
- [7] Rozporządzenie Komisji (WE) nr 707/2004 z dnia 6 kwietnia 2004 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 przyjmujące niektóre międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.
- [8] Szczerbak M., *MSR w Polsce już od 1 stycznia 2005 roku*, „Vademecum Podatkowo-Księgowe” 2005 nr 1 (176).
- [9] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (DzU nr 213, poz. 2155).
- [10] *Zastosowanie MSSF po raz pierwszy jako podstawy rachunkowości*, Ernest & Young Audit Sp. z o.o., 2003.
- [11] *2005 – Przygotowani czy jeszcze nie?*, PriceWaterhouseCoopers, 2005.

FUNDAMENTAL ASSUMPTIONS OF MSSF 1 – THE APPLICATION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR THE FIRST TIME

Summary

The objective of the hereby article is to discuss basic regulations included in FAIS 1 “Application of Financial Accounts International Standards for the first time” and their influence on accountancy practice. Special attention was paid to facultative and obligatory exclusions covered by the standard regarding most important issues resulting from changing into FAIS. FAIS is of significant importance due to preparations for the common application of IAS till 2005 by the European public companies with regard to the European Union strategy related to accountancy.

Mgr Joanna Kogut jest asystentem w Katedrze Finansów i Rachunkowości na Wydziale Gospodarki Regionalnej i Turystyki w Jeleniej Górze Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.